

**1. PMĮ 17 straipsnio 1 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) 6.30. punkto „Išlaidų darbuotojų naudai priskyrimas leidžiamiems atskaitymams“ papildymas nauju 7 papunkčiu:**

**6.30.7. Išlaidos, susijusios su akcijų pasirinkimo sandorio įgyvendinimu**

Vienetas, siekdamas įgyvendinti darbuotojų motyvacijos skatinimo programą bei išlaikyti kompetentingus darbuotojus, gali sudaryti su darbuotojais rašytinius akcijų pasirinkimo sandorių susitarimus (angl. stock options), kuriuos sudarius darbuotojas gali įsigyti akcijų iš vieneto (darbdavio) ar su juo pagal PMĮ nuostatas susijusio asmens neatlygintinai arba už lengvatinę kainą ir kai pagal GPMĮ nuostatas toks sandoris yra pripažįstamas gyventojų gauta nauda.

Pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais pasirinkimo sandorio įvykdymas galimas:

- išleidžiant vieneto akcijas ir jas darbuotojams perleidžiant nemokamai arba lengvatine kaina;
- nuperkant paties vieneto arba susijusio vieneto akcijas ir jas darbuotojams perleidžiant nemokamai arba lengvatine kaina;
- sumokant kompensaciją susijusiam vienetui už darbuotojui suteikiamas susijusio vieneto akcijas.

Vienetų patirtos su pasirinkimo sandoriu susijusios išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų atskaitomos tą mokestinį laikotarpį, kurį pasirinkimo sandoris yra realizuojamas, t. y. įvykdomas pasirinkimo sandoris (darbuotojas pasinaudoja suteikta teise įsigyti akcijų) arba tą mokestinį laikotarpį, kurį vienetas kompensuoja darbuotoją perėmusiam kitam vienetui būsimų akcijų, būtinų prisiimtų įsipareigojimų įgyvendinimui, įsigijimo išlaidas už laikotarpį proporcingą išdirbtam laikui tame vienete.

6.30.7.1. Vienetai, kurie sudaryto pasirinkimo sandorio įgyvendinimui išleidžia savo akcijas ir jas darbuotojams perleidžia nemokamai arba lengvatine kaina, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais leidžiamiems atskaitymams priskiria tik faktiškai patiriamas su akcijų išleidimu susijusias sąnaudas.

**Pavyzdys**

UAB „X“ (arba įmonė), siekdama pritraukti kvalifikuotą darbuotoją, 2020 m. vasario 1 d. sudaro su juo pasirinkimo sandorį, suteikiantį teisę po trejų darbo metų įmonėje leisti jam įsigyti įmonės akcijų už lengvatinę kainą. 2023 m. vasario 2 d. darbuotojas pasirenka įsigyti įmonės akcijų už lengvatinę kainą.

UAB „X“ sudaryto sandorio įvykdymui 2023 m. sausio 20 d. išleidžia naują akcijų emisiją (100 akcijų po 100 eurų už vieną akciją) ir su jos išleidimu patiria 2000 eurų sąnaudų.

2023 m. vasario 2 d. darbuotojui pasirinkus įsigyti ir įsigijus įmonės akcijų lengvatine kaina, laikoma, kad sandoris realizuotas ir darbuotojas gavo naudą, kuri laikoma GPM objektu, o UAB „X“ faktiškai patirtos išlaidos – 2000 eurų priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

6.30.7.2. Tuo atveju, jeigu vienetai pasirinkimo sandorio įgyvendinimui, nuperka savo arba susijusio vieneto akcijų ir jas darbuotojams perleidžia nemokamai arba lengvatine kaina, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais tą mokestinį laikotarpį, kurį įvykdomas pasirinkimo sandoris, turi pripažinti vertybinių popierių (akcijų) perleidimo turto vertės padidėjimo pajamas. Šiuo atveju vertybinių popierių (toliau – VP) vertės pajamomis bus pripažįstamas skirtumas tarp akcijų pardavimo tikrosios rinkos kainos ir jų įsigijimo kainos.

Sio sandorio pasėkoje vienetas akcijas perleis nemokamai arba lengvatine kaina, o darbuotojas gaus naudą, kuri yra GPM objektas. PMĮ apskaičiavimo tikslais, kai vieneto darbuotojas pasinaudoja jam suteikta teise įsigyti nemokamai arba lengvatine kaina akcijas, vieneto leidžiamiems atskaitymams priskiriama:

- kai akcijos perleidžiamos nemokamai, tai vieneto leidžiamiems atskaitymams priskiriama vieneto apmokestinamosioms turto vertės padidėjimo pajamoms priskirta akcijų perleidimo suma;

- kai akcijos perleidžiamos už lengvatinę kainą, tai vieneto leidžiamiems atskaitymams priskiriama vieneto apmokestinamosios turto vertės padidėjimo pajamoms priskirta akcijų perleidimo suma, atėmus darbuotojo faktiškai už įsigyjamas akcijas sumokėtą sumą.

6.30.7.3. Vienetai, kurie nuo pasirinkimo sandorių sudarymo dienos, ruošdamiesi sudaryto pasirinkimo sandorio įgyvendinimui, finansinėje apskaitoje formuoja atidėjinius akcijų, kurias perleis darbuotojams, įsigijimui, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, šių atidėjinių sąnaudas, priskiria neleidžiamiems atskaitymams.

#### Pavyzdžiai

Įmonė „A“ 2021 m. sausio 1 d. sudaro susitarimą dėl trejų metų pasirinkimo sandorio su darbuotoju, kurį įgyvendinus įmonė „A“ įsigis ir perleis darbuotojui 300 vnt. motininės įmonės akcijų. Įmonė „A“, atsižvelgdama į sudarytą susitarimą ir iš šio susitarimo kylančias prievoles darbuotojui nupirkti atitinkamą kiekį motininės įmonės akcijų, kuriomis prekiaujama akcijų biržoje, pagal rinkos kainą jų nuosavybės perleidimo momentu (2024 m. sausio 2 d.), kad po trejų metų patirs 3 000 Eur išlaidų.

Pastaroji suma apskaičiuojama atsižvelgiant į susitarimo pasirašymo dieną esančią akcijų rinkos kainą, kai tuo tarpu reikalingas akcijų kiekis yra perkamas pagal rinkos kainą pasirinkimo sandorio įgyvendinimo dieną (2024 m. sausio 2 d.).

Kadangi įmonės „A“ įsipareigojimas yra ilgalaikis, įmonė „A“ finansinėje apskaitoje tris metus lygiomis dalimis apskaito būsimas išlaidas akcijų įsigijimui. Įmonė „A“ atidėjinių sąnaudas prisipažįsta jų susidarymo metu, atsižvelgiant į tai, už kokį apskaitinį laikotarpį šios sąnaudos sukauptos.

Mokestiniai metai	2021	2022	2023
Pelno nuostolių) ataskaitoje apskaitytos sąnaudos, Eur	1 000	1 000	1 000
Balanso ataskaitoje sukaupta įsipareigojimų darbuotojams suma, Eur	1 000	2 000	3 000

Įmonės „A“ formuojami atidėjiniai (3 000 Eur) dėl būsimos akcijų įsigijimo 2021 – 2023 m. mokestiniais laikotarpiais priskiriami neleidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų neatskaitomi.

Kai pasirinkimo sandoris realizuojamas (t. y. darbuotojas pasinaudoja suteikta teise įsigyti akcijas 2024 m. sausio 2 d.), įmonė „A“ nuperka 300 vnt. motininės įmonės akcijų pagal 2024 m. sausio 2 d. rinkos kainą (pvz., 11 Eur).

Pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais toks akcijų nupirkimas ir perleidimas darbuotojui yra laikomas akcijų perleidimu ir apmokestinamas PMI nustatyta tvarka. Šiuo, konkrečiu atveju, vertybinių popierių pardavimo turto vertės padidėjimo pajamos bus lygios 0, nes nuperka 300 vnt. motininės įmonės akcijų pagal 2024 m. sausio 2 d., kurių rinkos kaina (pvz., 11 Eur) ir, tarkime, kitą dieną jas už tą pačią kainą perleidžia darbuotojui nemokamai arba lengvatine kaina.

Jei šio sandorio pasekmėje įmonė akcijas perleis nemokamai, ir iš šio sandorio darbuotojas gauna naudą, kuri yra GPM objektas, tai akcijų perleidimo rinkos kaina (t. y. 3 300 Eur (300 x 11 Eur)), gali būti priskiriama leidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų atskaitoma 2024 m. mokestinį laikotarpį.

Jei šio sandorio pasekmėje įmonė akcijas perleis lengvatine kaina ir iš šio sandorio darbuotojas gauna naudą, kuri yra GPM objektas, tai akcijų rinkos kaina, buvusi jų perleidimo momentu (t. y. kai darbuotojas pasinaudoja suteikta teise įsigyti akcijas), atėmus darbuotojo faktiškai už įsigyjamas akcijas sumokėtą sumą, gali būti priskiriama leidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų atskaitoma 2024 m. mokestinį laikotarpį.

2. Kaip ir 1-ame pavyzdyje, Įmonė „A“ 2021 m. sausio 1 d. sudaro susitarimą dėl trejų metų pasirinkimo sandorio su darbuotoju, kurį įgyvendinus įmonė „A“ įsigis ir perleis darbuotojui 300 vnt. motininės įmonės akcijų, kurias Įmonė „A“, įsigijo ne nuosavybės perleidimo momentu (2024 m. sausio 2 d.), o anksčiau pav. 2023 m. gruodžio 15 d., kai akcijų rinkos kaina buvo lygi 9 Eur. Pasirinkimo sandorio realizavimo momentu (2024 m. sausio 2 d.) akcijų rinkos kaina buvo lygi 11 Eur.

Kaip ir 1-ame pavyzdyje, šiuo atveju Įmonės „A“ formuojami atidėjiniai (3 000 Eur) dėl būsimo akcijų įsigijimo 2021 – 2023 m. mokestiniais laikotarpiais priskiriami neleidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų neatskaitomi.

Kai pasirinkimo sandoris realizuojamas (t. y. darbuotojas pasinaudoja suteikta teise įsigyti akcijas 2024 m. sausio 2 d.), toks įmonės „A“ 2023 m. gruodžio 15 d. akcijų nupirkimas ir jų perleidimas darbuotojui, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais yra laikomas akcijų perleidimu ir apmokestinamas PMĮ nustatyta tvarka. Šiuo, konkrečiu atveju, įmonė „A“ 2024 m. mokestinį laikotarpį deklaruos vertybinių popierių pardavimo turto vertės padidėjimo pajamas, kurios bus lygios 600 (3 300 - 2 700), nes nuperka 300 vnt. motininės įmonės akcijų po 9 Eur (300 x 9), o darbuotojui nemokamai arba lengvatine kaina perleidžia akcijas, kurių rinkos kaina perleidimo momentu 11 Eur (300 x 11).

Tuo atveju, kai šio sandorio pasekmėje įmonė akcijas apmokestino PMĮ nustatyta tvarka ir jas perleido nemokamai, o iš šio sandorio darbuotojas gauna naudą, kuri yra GPM objektas, tai akcijų perleidimas rinkos kaina 3 300 Eur (300 x 11 Eur), gali būti priskiriamas leidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų atskaitomas 2024 m. mokestinį laikotarpį.

Tuo atveju, kai šio sandorio pasekmėje įmonė akcijas apmokestino PMĮ nustatyta tvarka ir jas perleido lengvatine kaina, o iš šio sandorio darbuotojas gauna naudą, kuri yra GPM objektas, tai akcijų perleidimas rinkos kaina 3 300 Eur (300 x 11 Eur) atėmus darbuotojo faktiškai sumokėtą už akcijas sumą, gali būti priskiriamas leidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų atskaitomas 2024 m. mokestinį laikotarpį.

6.30.7.4. Tuo atveju, kai darbuotojai, sudarę pasirinkimo sandorius su darbdaviu yra perkeliami dirbti į kitą su darbdaviu susijusį asmenį (pvz. į kitą vienetų grupės vienetą), ir darbuotojus perleidžiantis vienetas kompensuoja darbuotojus perimančiam vienetui būsimas akcijų įsigijimo sąnaudas už laikotarpį, proporcingą šių darbuotojų išdirbtam laikui perleidžiančiame vienetė iki pasirinkimo sandorio realizavimo dienos, tai darbuotojus perleidžiantis vienetas sumokėtą kompensaciją gali priskirti leidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų atskaityti tą mokestinį laikotarpį, kurį tokia kompensaciją darbuotojus perimančiam vienetui faktiškai sumoka.

Pavyzdys

Įmonė „A“ 2021 m. sausio 1 d. sudaro susitarimą dėl trejų metų pasirinkimo sandorio su darbuotoju dėl 300 vnt. motininės įmonės akcijų. Įmonė „A“, atsižvelgdama į sudarytą susitarimą ir iš šio susitarimo kylančias prievolės nupirkti atitinkamą kiekį motininės įmonės akcijų, kuriomis prekiaujama akcijų biržoje, pagal rinkos kainą jų nuosavybėn perleidimo momentu (2024 m. sausio 2 d.), norėdama įvykdyti įsipareigojimą šiam darbuotojui numato, kad po trejų metų patirs 3 000 Eur išlaidų. Pastaroji suma apskaičiuojama atsižvelgiant į susitarimo pasirašymo dieną buvusią akcijų rinkos kainą, kai tuo tarpu reikalingas akcijų kiekis bus perkamas pagal rinkos kainą pasirinkimo sandorio įgyvendinimo dieną (2024 m. sausio 2 d.).

Dėl struktūrinių pokyčių įmonių grupėje, 2023 m. sausio 1 d. darbuotojas, kuris 2021 m. sausio 1 d. buvo sudaręs pasirinkimo sandorį su įmone „A“, yra perkeliamas į kitą su įmone susijusį asmenį - įmonę „B“.

Pasirinkimo sandorio galiojimo metu, įmonė „A“, kuri 2021 m. sausio 1 d. buvo sudariusi susitarimą dėl trejų metų pasirinkimo sandorio su darbuotoju, apskaitė ilgalaikį įsipareigojimą ir atidėjimų sąnaudas dėl būsimos akcijų įsigijimo. Kadangi įmonės įsipareigojimas yra ilgalaikis, įmonė finansinėje apskaitoje du metus lygiomis dalimis apskaitė būsimas išlaidas akcijų įsigijimui. Įmonė „A“ atidėjinių sąnaudas finansinėje apskaitoje prisipažino jų susidarymo metu, atsižvelgiant į tai, už kokį apskaitinį laikotarpį šios sąnaudos sukauptos.

Pasirinkimo sandorio atvaizdavimas įmonės „A“ apskaitoje:

Mokestiniai metai	2021	2022
Pelno (nuostolių) ataskaitoje apskaitytos sąnaudos, Eur	1 000	1 000
Balanso ataskaitoje sukaupta įsipareigojimų darbuotojams suma, Eur	1 000	2 000

Įmonė „A“ suformuotus atidėjimus (2 000 Eur) dėl būsimos akcijų įsigijimo 2021 – 2022 m. mokestiniais laikotarpiais priskyrė neleidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų neatskaitė.

Kai 2023 m. sausio 1 d. darbuotojas, kuris 2021 m. sausio 1 d. buvo sudaręs pasirinkimo sandorį su įmone „A“ yra perkeliamas į įmonę „B“, darbuotoją perleidžianti įmonė „A“ pagal 2023 m. sausio 1 d. rinkos akcijų kainą kompensuoja darbuotoją perimančiai įmonei „B“ būsimas akcijų įsigijimo sąnaudas už laikotarpį, proporcingą šio darbuotojo išdirbtam laikui įmonėje „A“ iki pasirinkimo sandorio realizavimo dienos (šiuo atveju už 2 metus (2/3 viso pasirinkimo sandorio objekto); tarkime, kad 2023 m. sausio 1 d. vienos akcijos kaina yra lygi 9 Eur. Darbuotoją perleidžianti įmonė „A“ sumokėtą darbuotoją perimančiai įmonei „B“ kompensaciją, t. y. 1 800 Eur (2/3 visų 300 vnt. motininės įmonės akcijų įsigijimo kainos) gali priskirti leidžiamiems atskaitymams, kaip darbuotojo naudai patirtas išlaidas ir iš pajamų atskaityti 2023 m. mokestinį laikotarpį, nes ji faktiškai patyrė šias išlaidas.

6.30.7.4.1. Perkėlus darbuotoją iš vieno grupės vieneto į kitą, laikoma, kad darbuotoją perėmęs vienetas prisiima visas galimas rizikas dėl pasirinkimo sandorio įgyvendinimo (nebent šalys susitaria kitaip).

Kai pasirinkimo sandoris realizuojamas, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais parodomas vertybinių popierių realizavimo rezultatas (žr. PMĮ 17 straipsnio 1 dalies 6.30.7.2 punkto komentarą). Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad darbuotojus perėmęs vienetas patiria su pasirinkimo sandorio įgyvendinimu (pvz. akcijų įsigijimo) susijusias išlaidas, kurių dalį kompensavo darbuotoją perleidęs vienetas, tai tik faktiškai vieneto patirta išlaidų dalis (t. y. iš visų patirtų išlaidų įsigyjant akcijas atėmus gautą kompensaciją iš darbuotojus perleidusio vieneto) gali būti priskiriama leidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų atskaityta tą mokestinį laikotarpį, kai pasirinkimo sandoris įgyvendinamas. Jei dėl pasikeitusios įsigyjamų akcijų rinkos kainos darbuotoją perėmusio vieneto visų patirtų išlaidų suma yra mažesnė už gautą kompensaciją iš darbuotoją perleidusio vieneto, tai kompensacijos dalis, viršijanti išlaidų sumą, laikoma darbuotoją perėmusio vieneto apmokestinamosiomis pajamomis.

## Pavyzdys

Po struktūrinių pokyčių įmonių grupėje, 2023 m. sausio 1 d. darbuotojas, kuris nuo 2021 m. sausio 1 d. dirbo vienoje grupės įmonėje „A“ ir su ja buvo sudaręs trejų metų pasirinkimo sandorį, buvo perkeltas dirbti į kitą grupės įmonę „B“. Dėl šio įvykio, įmonė „A“ pagal 2023 m. sausio 1 d. rinkos akcijų kainą sumokėjo kompensaciją įmonei „B“ už būsimas akcijų įsigijimo sąnaudas už laikotarpį, proporcingą šio darbuotojo išdirbtam laikui įmonėje „A“ iki pasirinkimo sandorio realizavimo dienos (šiuo atveju už 2 metus; 2023 m. sausio 1 d. vienos akcijos kaina buvo lygi 9 Eur, todėl kompensacijos dydis buvo 1 800 Eur (2/3 visų 300 vnt. motininės įmonės akcijų įsigijimo kainos)).

2024 m. sausio 2 d. pasirinkimo sandoris realizuojamas, įmonė „B“ įsigyja 300 vnt. motininės įmonės akcijų už 2024 m. sausio 2 d. rinkos kainą, kuri gali būti didesnė arba mažesnei nei 2023 m. sausio 1 d. galiojusi kaina skaičiuojant įmonės „A“ kompensaciją, pvz.:

a) 11 Eur už akciją. Tokiu atveju įmonės „B“ patirtos išlaidos dėl akcijų įsigijimo yra 3 300 Eur (300 x 11 Eur) arba

b) 7 Eur už akciją. Tokiu atveju įmonės „B“ patirtos išlaidos dėl akcijų įsigijimo yra 2 100 Eur (300 x 7 Eur)).

Kadangi 2023 m. sausio 1 d. įmonė „A“ ir įmonė „B“ nesusitarė, jog pasikeitus motininės įmonės akcijų kainai, įmonė „A“ turės sumokėti didesnę kompensaciją arba įmonei „A“ bus grąžinta dalis kompensacijos, įmonės „A“ sumokėtas kompensacijos dydis nesikeičia ir ji nėra perskaičiuojama.

Įmonė „B“ 2024 m. sausio 2 d. savo patirtas išlaidas (visą faktiškai patirtų išlaidų sumą už įsigytas akcijas, atėmus gautą kompensaciją iš įmonės „A“) dėl akcijų įsigijimo (t. y. 1 500 Eur (3 300 Eur – 1 800 Eur) arba 300 Eur (2 100 Eur – 1 800 Eur)) gali priskirti 2024 m. leidžiamiems atskaitymams.

6.30.7.4.2. Tuo atveju, kai po darbuotojo perkėlimo iš vieno grupės vieneto į kitą vienetą, darbuotojo darbo santykiai su darbdaviu nutrūksta ir pasirinkimo sandoris neįgyvendinamas, tai darbuotoją perėmęs vienetas išlaidų įsigyjant akcijas nepatirs.

Atveju, kai darbuotoją perleidžiantis vienetas, kuris buvo sumokėjęs kompensaciją darbuotoją perimančiam vienetui už būsimas akcijų įsigijimo sąnaudas už laikotarpį, proporcingą šio darbuotojo išdirbtam laikui perleidžiančiame vienete, sumokėtą kompensaciją buvo priskyres leidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų atskaitė tą mokesstinį laikotarpį, kai tokia kompensacija buvo faktiškai sumokėta (žr. PMĮ 17 straipsnio 1 dalies 6.30.7.4 komentarą), tai darbuotoją perėmęs vienetas gautą kompensaciją už būsimas akcijų įsigijimo sąnaudas prisipažįsta apmokestinamosiomis pajamomis tą mokesstinį laikotarpį, kai paaiškėja aplinkybės, kad gauta kompensacija nebus panaudota pasirinkimo sandoriams įgyvendinti.

## Pavyzdys

Po struktūrinių pokyčių įmonių grupėje, 2023 m. vasarį darbuotojas iš įmonės „A“ yra perkeliamas dirbti į kitą grupės įmonę „B“. Kadangi perkeliamas darbuotojas buvo sudaręs pasirinkimo sandorį su įmone „A“, ji sumokėjo kompensaciją įmonei „B“ už būsimas akcijų įsigijimo sąnaudas už laikotarpį, proporcingą šio darbuotojo išdirbtam laikui įmonėje „A“ iki pasirinkimo sandorio realizavimo dienos, todėl kompensacijos dydis buvo 1 800 Eur (žr. aukščiau pavyzdį dėl kompensacijos apskaičiavimo).

Darbuotoją perleidžianti įmonė „A“ sumokėtą kompensaciją (t. y. 1 800 Eur) gali priskirti leidžiamiems atskaitymams ir iš pajamų atskaityti 2023 m. mokesstinį laikotarpį, kadangi darbuotoją perimanti įmonė „B“ prisiima įsipareigojimą įvykdyti pasirinkimo sandorį su perkeliamu darbuotoju.

2023 m. liepą perkeltas darbuotojas nusprendžia nutraukti darbo sutartį su įmone „B“. Įmonė „A“ ir įmonė „B“ nesusitarė, jog nutrūkus darbo santykiams su įmone „B“ įmonės „A“ kompensacija grąžinama, todėl įmonė „B“ iš įmonės „A“ gautą kompensaciją (t. y. 1 800 Eur) 2023 m. mokesstinį

laikotarpį prisipažįsta apmokestinamosiomis pajamomis, kadangi pasirinkimo sandoris su šiuo darbuotoju nebus įgyvendinamas.